

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Účetní a daňové aspekty dlouhodobého hmotného majetku
The Accounting and Tax Aspects of Long-term Tangible Property

Student: Radek Plaček
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jiřina Krajčová

Ostrava 2010

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracoval samostatně.

.....

Radek Plaček

.....

datum odevzdání

Poděkování

Děkuji Ing. Jiřině Krajčové, vedoucí bakalářské práce, za ochotu, pomoc, zajímavé návrhy a odborné vedení mé bakalářské práce.

Obsah

1	Úvod.....	1
2	Vymezení základních pojmů.....	3
2.1	Základní pojmy.....	3
2.2	Účetní pohled na dlouhodobý hmotný majetek	4
2.3	Česká daňová soustava	6
2.4	Daňový pohled na dlouhodobý hmotný majetek	10
2.5	Zhodnocení	11
3	Klasifikace jednotlivých složek dlouhodobého majetku	12
3.1	Oceňování dlouhodobého hmotného majetku	12
3.2	Pořizování dlouhodobého hmotného majetku	13
3.3	Technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku	17
3.4	Odepisování dlouhodobého hmotného majetku	17
3.5	Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku.....	26
3.6	Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku.....	27
3.7	Zhodnocení	29
4	Daňové aspekty jednotlivých složek majetku	30
4.1	Daňové hledisko oceňování dlouhodobého majetku	30
4.2	Technické zhodnocení	30
4.3	Daňové odpisy	31
4.4	Odložená daň	37
4.5	Shrnutí	39
5	Závěr	40
	Seznam použité literatury	41
	Seznam zkratk	
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam obrázků	
	Seznam tabulek	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Téměř každý podnikatel, který chce vyvíjet ekonomickou činnost, potřebuje ke svým aktivitám hmotný majetek dlouhodobého charakteru. Jeho výše a skladba se liší podle druhu činnosti, jíž se podnikatel zabývá. Je zřejmé, že skladba a výše majetku se bude lišit u podniku, který se zabývá např. hutní výrobou a podniku, jenž poskytuje poradenskou činnost. V prvním případě bude dlouhodobý hmotný majetek velice rozsáhlý (budovy, stroje, vybavení hal, aj.) a bude dosahovat vysokých hodnot. Oproti tomu v druhém případě bude hmotný majetek dosahovat menšího rozsahu i hodnot, ale bude pro podnikatele stejně důležitý (vybavení kanceláří, počítače, auta apod.). Ačkoliv majetek může být v různém rozsahu a hodnotě, je pro každého podnikatele velice významný a potřebný, proto je třeba věnovat mu pozornost. Vědět, jak jej pořizovat, oceňovat, odepisovat a znát souvislosti z daňových zákonů.

Jak je v naší legislativě častým jevem, existuje na některé skutečnosti různý pohled z hlediska účetnictví a z hlediska daní z příjmů. Ne jinak je tomu i u dlouhodobého hmotného majetku. Proto je třeba znát oba tyto pohledy, rozumět souvislosti mezi nimi a díky těmto vědomostem oblast majetku v podniku lépe řídit.

Zákony zabývající se touto problematikou jsou zejména zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., prováděcí vyhláška 500/2002 Sb., zákon č 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Cílem práce je jasně a na příkladech vymezit rozdíl mezi účetním a daňovým pohledem na dlouhodobý hmotný majetek.

Mezi metody, které budou pro práci použity, patří zejména metoda analýzy, která je využita zejména v teoretických pasážích práce, metoda dedukce, která umožňuje postupovat od obecných jevů ke zvláštním a vyvozovat potřebné závěry. Velmi důležitou metodou je metoda praktické aplikace na příkladech, která je použita zejména v třetí a čtvrté kapitole práce.

Bakalářská práce bude strukturovaná do tří kapitol. V druhé kapitole, která následuje po úvodu, budou vymezeny základní pojmy účetního daňového pohledu na dlouhodobý hmotný majetek z teoretického hlediska.

V třetí kapitole budou klasifikovány jednotlivé složky majetku, uvedeny příklady pořizování, odepisování, vyřazování a na konkrétních příkladech bude objasněn odraz těchto operací v účetnictví

Čtvrtá kapitola nastíní daňové aspekty jednotlivých složek majetku. Zaměřuje se na metody výpočtu daňových odpisů dlouhodobého hmotného majetku a vysvětluje odloženou daň jako důsledek rozdílného pojetí daňových a účetních odpisů.

V závěru budou shrnuty a zhodnoceny hlavní zjištěné poznatky z práce.

2 Vymezení základních pojmů

Tato kapitola má za cíl vysvětlit základní pojmy účetnictví, objasnit, jak je v České republice účetnictví regulováno a jak účetnictví pohlíží na dlouhodobý majetek. Dále nastiňuje v hrubých rysech daňovou soustavu České republiky a vysvětluje daňový pohled na dlouhodobý majetek.

2.1 Základní pojmy

Účetnictví tvoří metodicky ucelený systém informací o finančním hospodaření a o výsledku hospodaření podnikatelského subjektu. Účetnictví používají účetní jednotky (subjekty, za které je nutno sledovat stav a pohyb majetku a zjišťovat výsledek hospodaření) po celé účetní období, jenž trvá nepřetržitě 12 po sobě jdoucích měsíců (kalendářní nebo hospodářský rok). [1],[5]

Úkolem účetnictví je věrně a poctivě zaznamenat ekonomickou realitu podnikatelského subjektu a poskytovat ekonomické informace uživatelům, aby mohli přijímat správná rozhodnutí. [5]

Předmětem účetnictví je zaznamenávat [1]:

- stav a pohyb majetku a závazků,
- stav a změny vlastního kapitálu,
- náklady a výnosy nebo výdaje a příjmy,
- výsledek hospodaření.

2.1.1 Regulace účetnictví

Účetnictví je v České republice regulováno státem prostřednictvím Ministerstva financí. Základní právní normy účetnictví jsou:

1. Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů
2. Prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení
3. České účetní standardy pro podnikatele
4. Směrná účtová osnova

Účetní jednotky účtují v [5]:

- deníku, který je uspořádán z časového hlediska,
- v hlavní knize, která je uspořádána systematicky,
- v knihách analytických účtů, ve kterých se podrobně rozvádění účetní zápisy hlavní knihy,

- v knihách podrozvahových účtů.

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku, kterou tvoří [5], [1]:

- Rozvaha podává přehled o majetku (aktivech) a zdrojích jeho krytí (pasivech) v peněžním vyjádření k určitému datu.
- Výkaz zisku a ztrát umožňuje sledovat tvorbu výsledku hospodaření, podává přehled o nákladech a výnosech za jednotlivé činnosti a slouží pro hodnocení schopnosti podniku zhodnocovat vložený kapitál.
- Příloha popisuje účetní jednotku, udává obecné údaje, vysvětluje používané účetní metody, obecné účetní zásady a způsoby oceňování, podává doplňující údaje k rozvaze a výkazu zisku a ztrát.

2.2 Účetní pohled na dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý majetek patří (podle členění rozvahy) spolu s oběžným majetkem v podniku mezi aktiva, viz Tabulka 2.1 Členění rozvahy a zahrnuje [5], [10]:

- dlouhodobý nehmotný,
- dlouhodobý hmotný a
- dlouhodobý finanční majetek (viz Obr. 2.1 Schéma dlouhodobého majetku).

Dle § 19 odst. 7 zákona 563/1991 o účetnictví se majetek podniku člení na dlouhodobý a krátkodobý. Dlouhodobý majetek představuje z hlediska likvidity (schopnost přeměnit se na peníze) majetek s využitelností delší než jeden rok, což znamená, že se v podniku v relativně nezměněné podobě vyskytuje po dobu delší než 1 rok. [11]

Tabulka 2.1 Členění rozvahy

Rozvaha	
<i>Aktiva</i>	<i>Pasiva</i>
Dlouhodobý majetek	Vlastní kapitál
Oběžný majetek	Cizí zdroje

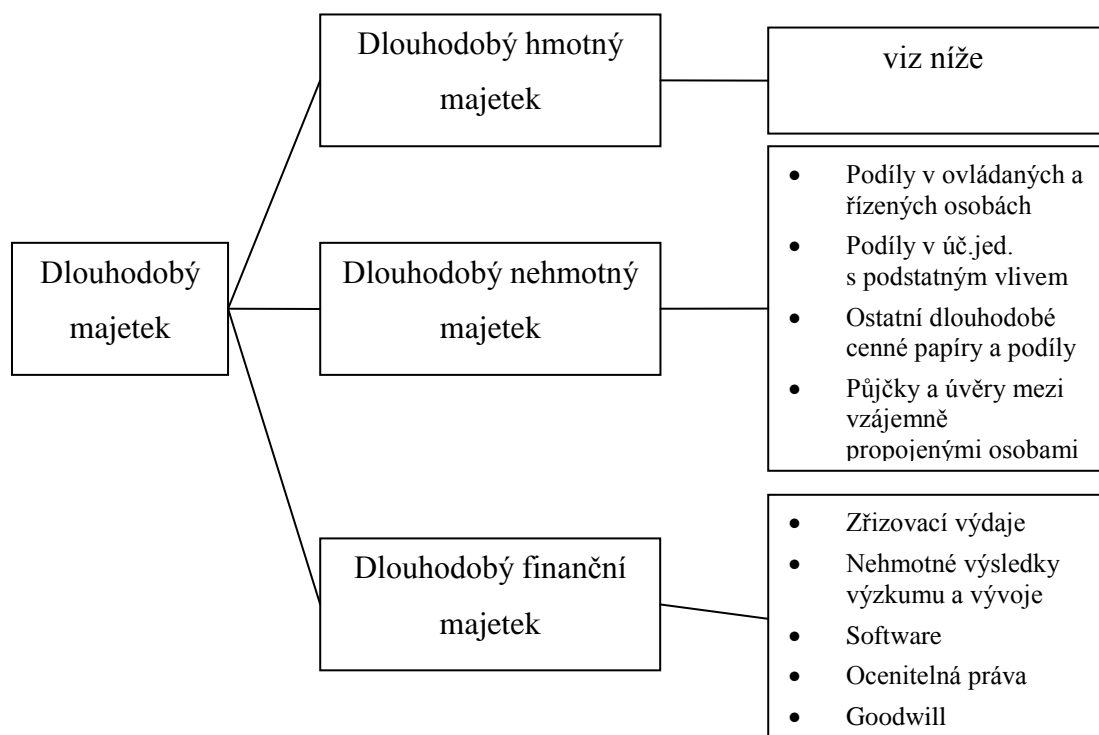
Zdroj: [5]

Výše zmíněné právní normy se týkají účetnictví jako celku. Téma dlouhodobého hmotného majetku se vyskytuje zejména v těchto právních úpravách [1]:

- § 25 zákon č 563/1991 Sb., o účetnictví,
- § 26 – 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,
- § 7, 47, 56, 61 vyhláška č. 500/2002 Sb.

- Český účetní standard 005 Opravné položky
- Český účetní standard 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

Obrázek 2.1 Schéma dlouhodobého majetku



Zdroj: upraveno dle [10]

Vymezení dlouhodobého hmotného majetku z účetního hlediska provádí v návaznosti na zákon o účetnictví §7 vyhlášky 500/2002 Sb. Dle tohoto ustanovení dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje [10]:

- Od výše ocenění určené účetní jednotkou:
 - Samostatné movité věci
 - Soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením
- Bez ohledu na výši ocenění:
 - Pozemky
 - Stavby
 - Otvírky nových lomů pískoven a hlinišť
 - Technické rekultivace
 - Byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky
 - Pěstitelské celky trvalých porostů
 - Základní stádo a tažná zvířata

- Předměty drahých kovů a jiný dlouhodobý majetek (např. umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky a předměty kulturní hodnoty)

O dlouhodobém majetku se účtuje v účtové třídě 0. V účtové osnově je dlouhodobý hmotný majetek tříděný podle jednotlivých druhů a je začleněn do účtových skupin podle toho, zda se odepisuje, či nikoliv. Mezi majetek, který se neodepisuje, patří pozemky a umělecká díla a sbírky. [1]

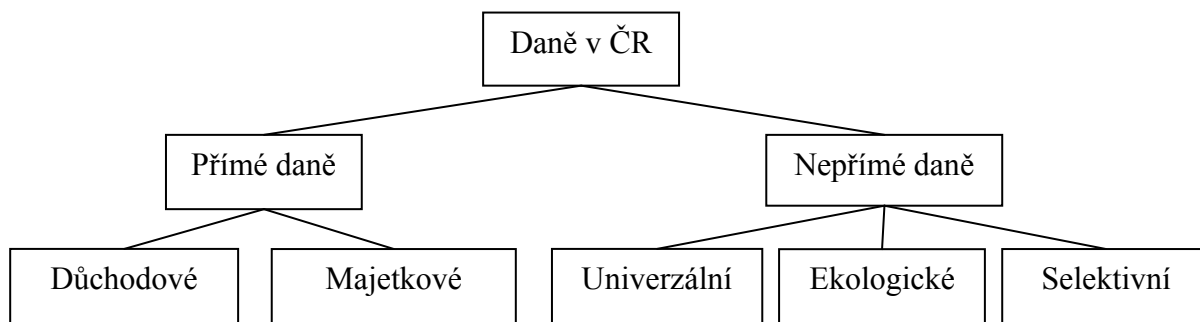
Z hlediska účetních předpisů není jednoznačně stanoven limit vstupní ceny, od kterého by byla povinnost řadit pořízený majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok do dlouhodobého majetku. Účetní předpisy dovolují stanovit vyšší ocenění těchto majetkových položek (jde např. o elektroniku, nábytek, software) účetním jednotkám ve svém vnitřním účetním předpisu a nařizují pouze přihlídnout k principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Toto pravidlo se netýká majetku, který je automaticky dlouhodobým majetkem bez ohledu na výši ocenění (pozemky, stavby apod.). [13]

Účetní odpisy jsou upraveny účetními předpisy, a to především zákonem o účetnictví, prováděcí vyhláškou a účetními standardy, zejména standardem č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, č. 019 – Náklady a výnosy a č. 011 – Operace s podnikem. Účetní jednotky by měly zvlášť vyjadřovat odpisy účetní a zvlášť odpisy daňové. Účetní odpisy představují pouze účetní náklad vyjadřující skutečné opotřebení majetku a snižující účetní výsledek hospodaření. Základ daně z příjmů ovlivňují odpisy daňové, které se počítají dle zákona o daních z příjmů. [5]

2.3 Česká daňová soustava

Současný daňový systém České republiky vznikl v roce 1993 a je souhrnem všech daní, které v našem státě existují, tyto daně znázorňuje Obr. č. 2.2 Daně v České republice.

Obrázek 2.2 Daně v České republice



Zdroj: vlastní zpracování

2.3.1 Funkce daní v České republice

Fiskální funkce znamená získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů pro financování veřejných statků a veřejných potřeb. [6]

Alokační funkce se uplatňuje v případech, kdy tržní mechanismy nejsou schopny zajistit efektivnost v alokaci zdrojů. Daně mohou tento nedostatek korigovat a zabezpečit umístění prostředků tam, kde by se jich při tržní alokaci nedostávalo. [6]

Stabilizační funkcí dochází ke zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice, využívá se k dosažení zaměstnanosti, cenové stability apod. [6]

Redistribuční funkcí se zmírňují rozdíly v důchodech (příjmech) jednotlivých subjektů tím, že vyšší příjmy nebo vyšší majetek je zdaněn více. [6]

2.3.2 Daňové zákony v České republice

- Zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- Zákon 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
- Zákon 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti
- Zákon 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
- Zákon 16/1993 Sb., o dani silniční
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Zákon 353/2003 Sb., o spotřebních daních.
- Zákon 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Základní pojmy [6], [5], [11]

Daň je povinná, zákonem stanovená platba do státního rozpočtu, která se vyznačuje neúčelovostí a neekvivalentností, což znamená, že je ukládána jako jednostranná povinnost bez nároku plátce na plnění ze strany státu.

Daňovým subjektem je fyzická nebo právnická osoba, která je podle daňového zákona povinna odvádět nebo platit Poplatník: subjekt, který hradí daň sám ze svého důchodu

Plátce je osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům

Poplatník daně je osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani

Předmět daně je skutečnost, na kterou se daň váže, která je podrobena zdanění. Předmětem daně může být důchod (příjem), majetek, spotřeba, převod práv apod.

Přímé daně

DŮCHODOVÉ DANĚ

1) Daň z příjmu fyzických osob [6], [12]

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby. Poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště, nebo se zde obvykle zdržují (pobývají zde alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce s výjimkou studia nebo léčení), mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí (daňoví rezidenti). Ostatní poplatníci mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (daňoví nerezidenti).

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy ze závislé činnosti (mzda) a funkční požitky, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy. Příjmem se přitom rozumí jak příjem peněžní, tak i příjem nepeněžní dosažený i směnou.

Základem daně z příjmů fyzických osob je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.

Sazba daně je pro rok 2010 stanovena na 15 %.[12]

2) Daň z příjmu právnických osob [6], [12]

Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou podnikatelské subjekty zapsané v obchodním rejstříku a instituce s právní subjektivitou, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání. Poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí (daňoví rezidenti). Poplatníci, kteří nemají na území České republiky své sídlo, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky (daňoví nerezidenti).

Předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. **Základem** daně je rozdíl, o který příjmy (výnosy), s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady).

Sazba daně pro rok 2010 je stanovena na 19 %. [12]

MAJETKOVÉ DANĚ

Daň z nemovitostí se dělí na daň z pozemků a ze staveb. Poplatníkem daně z pozemků i staveb je vlastník pozemku/stavby (u pronajatých pozemků nájemce).

Předmětem daně z pozemků jsou pozemky v ČR zapsané v katastru nemovitostí. Předmětem daně ze staveb jsou stavby, pro které byl vydán kolaudační souhlas a stavby způsobilé k užívání. Základem daně u pozemků je cena půdy, u staveb výměra půdorysu nadzemní části v m². [6]

Poplatníkem **daně darovací** je nabyvatel, ale při darování majetku osobě v zahraničí je poplatníkem dárce. Předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku. Základem daně darovací je cena majetku, který je předmětem této daně, snížená o prokázané dluhy, cenu majetku osvobozeného od daně darovací. [6]

Poplatníkem **daně dědické** je dědic, který nabytí dědictví nebo jeho část ze závěti, ze zákona nebo z obou těchto právních důvodů podle pravomocného rozhodnutí příslušného orgánu, jímž bylo řízení o dědictví skončeno. Předmětem daně dědické je nabytí majetku děděním. Základem daně dědické je cena majetku (určená v dědickém řízení) nabytého jednotlivým dědicem snížená o prokázané dluhy zůstavitele, cenu majetku osvobozeného od daně dědické, přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele (apod.). [6]

Poplatníkem **daně z převodu nemovitosti** je převodce, nabyvatel (např. nabytí při výkonu exekuce) nebo převodce i nabyvatel (při výměně nemovitosti). Předmětem daně je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Základem daně je cena nemovitosti. [6]

Poplatníkem **daně silniční** je fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem vozidla registrovaného v České republice a je zapsána v technickém průkazu. Poplatníkem je též zaměstnavatel, pokud vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci za použití osobního automobilu. Základem daně je zdvihový objem motoru v cm³ u osobních automobilů, součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav u návěsů, největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav u ostatních vozidel. Předmětem daně jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním. [6]

Nepřímé daně

Předmět **ekologické daně** se liší v závislosti na druhu energetického produktu. Předmětem daně je zemní plyn a některé další plyny, pevná paliva (černé uhlí, hnědé uhlí, koks a ostatní uhlovodíky a elektřina. [6]

Předmětem **daně z přidané hodnoty** je dodání zboží nebo převod nemovitosti, poskytnutí služby za úplatu, pořízení zboží z jiného členského státu EU, dovoz zboží.

Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcem za uskutečněné zdanitelné plnění. Sazba DPH pro rok 2010 je 20% (10% snížená sazba). [6]

Spotřebními daněmi jsou daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků. Plátcem je právnická nebo fyzická osoba, která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, daňovým zástupcem nebo výrobcem. Předmětem daně jsou vybrané výrobky na daňovém území Evropského společenství vyrobené nebo na daňové území Evropského společenství dovezené. [6]

2.4 Daňový pohled na dlouhodobý hmotný majetek

Daňový pohled na dlouhodobý majetek není zcela identický s pohledem účetním. ZDP nedefinuje přímo pojem „dlouhodobý majetek“, ale hovoří pouze o „hmotném majetku“ a „nehmotném majetku“. Z definic těchto pojmů ovšem plyne, že se jedná o majetek dlouhodobý. Pojem hmotný majetek pro účely daně z příjmu definuje § 26 odst. 2 a 3 ZDP. [13]

Dle tohoto paragrafu se hmotným majetkem rozumí [12]:

- samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (dle § 29 ZDP) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok.
- budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem.
- stavby s výjimkou:
- provozních důlních děl,
- drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa,
- oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby, myslivosti, které je drobnou stavbou.
- pěstelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč,
- jiný majetek vymezený v § 26 odst. 3 ZDP.

Za samostatné movité věci se považují též výrobní zařízení, která s budovou (stavbou) tvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. V praxi často vznikají nejasnosti, jak posuzovat majetek pevně spojený s budovou. Otázkou je určení, zda se v konkrétním případě jedná o součást budovy nebo o samostatnou movitou věc. Tato skutečnost ovlivní daňové odpisy. [13]

2.5 Zhodnocení

Jak vyplývá z výše zmíněných skutečností, daňový a účetní pohled na zařazení majetku do kategorie dlouhodobého majetku se liší zejména ve vstupní ceně majetku. Daňový pohled považuje majetek za dlouhodobý od ocenění 40 000 Kč, oproti pohledu účetního, který toto rozhodnutí ponechává na účetní jednotce.

3 Klasifikace jednotlivých složek dlouhodobého majetku

Tato kapitola se zaměřuje na problematiku dlouhodobého hmotného majetku z hlediska účtování, příklady účtování k této problematice budou uvedeny ke každé podkapitole. Dále kapitola vysvětluje, jakým způsobem lze počítat účetní odpisy.

3.1 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku

Správné **ocenění** (určení hodnoty majetku) je nezbytné především z důvodu výpočtu daňových a účetních odpisů. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se oceňuje podle § 25 odst. 4 zákona o účetnictví a § 47, 61 a 61a vyhlášky 500/2002 Sb.[11]:

- *Pořizovací cenou*

Pořizovací cena je cena majetku, včetně nákladů souvisejících s jeho pořízením. Náklady spojené s pořízením jsou zejména náklady na dopravu, montáž, clo, průzkumné a projektové práce, úroky z úvěru, poradenské služby, zprostředkování, správní poplatky apod. Naopak součástí pořizovací ceny nejsou například náklady na opravy a údržbu, smluvní pokuty a úroky z prodlení, daně spojené s pořízením dlouhodobého majetku a převodu nemovitosti, náklady na stavební pozemek, vybavení majetku zásobami apod. Tato cena se použije pro ocenění dlouhodobého majetku pořízeného za úplatu. [1], [5]

- *Reprodukční pořizovací cenou*

Reprodukční pořizovací cena se použije pro majetek pořízený bezúplatně. Jde zejména o majetek nově zjištěný, darovaný, bezúplatně nabytý na základě smlouvy o koupi najaté věci, vkladu dlouhodobého majetku. Dále majetek vytvořený vlastní činností, pokud byly vlastní náklady vyšší. Je to cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Z definice vyplývá, že se při stanovení reprodukční pořizovací ceny přihlíží ke stupni opotřebení, k technickému stavu majetku a současně i k nabídce a poptávce, které ovlivňují cenu v daném časovém okamžiku. [1], [5]

- *Vlastními náklady*

Vlastní náklady jsou cenou pro dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností. Do vlastních nákladů pro tyto účely zahrnujeme veškeré náklady, které bezprostředně souvisejí s vytvořením dlouhodobého majetku a nepřímé náklady správního charakteru. Dlouhodobý majetek se ocení vlastními náklady jen v případě, že by byla reprodukční cena tohoto majetku vyšší. [1], [5]

Příklad 3.1: Oceňování majetku [2], [3]

Účetní jednotka vystavěla výrobní halu. Pro realizaci projektu musela uskutečnit tyto výdaje: 1 000 000 Kč stavební pozemek, 20 000 Kč poplatků za stavební povolení, 10 000 Kč projektové práce, 1 500 000 hodnota stavebních prací. Do pořizovací ceny budovy vstoupí poplatky za stavební povolení, projektové práce a stavební práce. Do pořizovací ceny budovy nevstoupí pořizovací cena pozemku. Pozemky jsou podle zákona o účetnictví neodepisovaným majetkem.

Pro účtování dlouhodobého hmotného majetku je také nezbytné určit **okamžik**, ke kterému se majetek stává majetkem dlouhodobým. Význam určení tohoto okamžiku spočívá v tom, že od stanoveného času začíná odepisování dlouhodobého majetku. Dle § 24 odst. 2 zákona o účetnictví platí, že účetní jednotky oceňují majetek k dvěma základním okamžikům:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu (dle § 25 zákona o účetnictví),
- ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka (dle § 27 zákona o účetnictví).

3.2 Pořizování dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý majetek se pořizuje [5]:

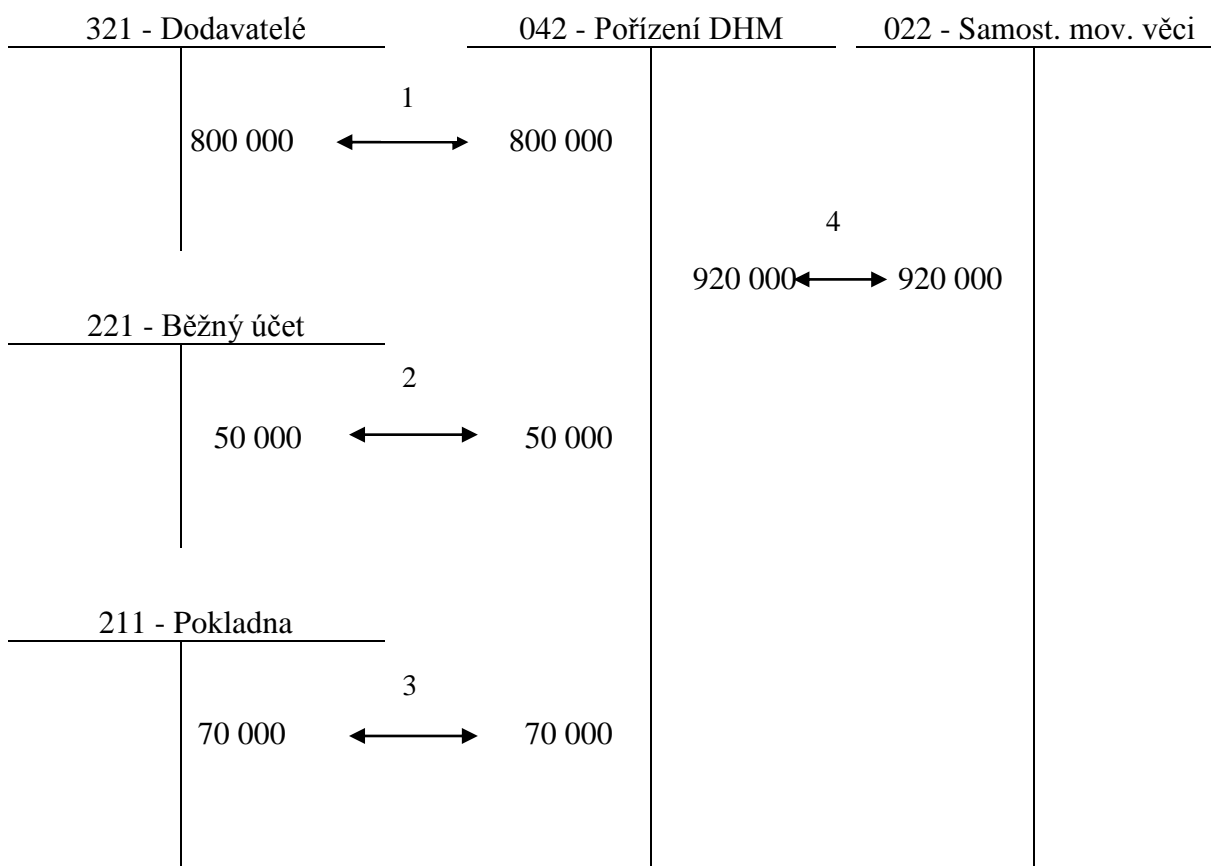
- koupí,
- vytvořením vlastní činností,
- bezplatným nabytím
- vkladem od jiné osoby
- přeřazením z osobního užívání.

Koupě je nejčastějším způsobem pořízení dlouhodobého majetku. Takto pořízený majetek účtujeme přes skupinu 04. Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, kam můžeme přičíst další náklady na pořízení majetku (např. doprava, montáž, apod.). [5]

Příklad 3.2: Pořízení dlouhodobého majetku koupí [5]

Účetní jednotka pořídila výrobní linku od dodavatele za 800 000 Kč (1), za dopravu zakoupené výrobní linky zaplatila dopravci převodem na účet 50 000 Kč (2). Montáž linky provedla specializovaná firma za 70 000 Kč (3), již bylo zaplacené hotově. Výrobní linka byla převedena do užívání (4).

Obrázek 3.1 Koupě majetku



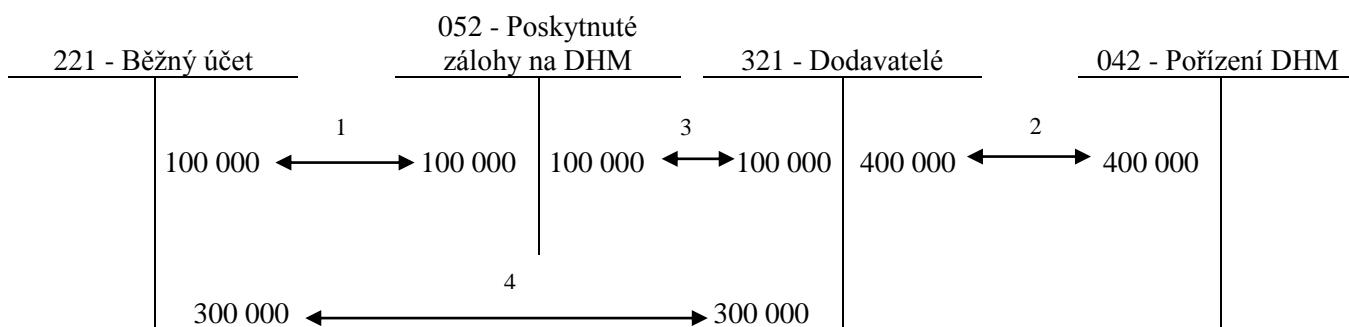
Zdroj: [5]

Poskytnutí záloh na dlouhodobý hmotný majetek je jedním ze způsobů, jak pořídit dlouhodobý majetek koupí. Tyto zálohy se účtují ve skupině 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek vesměs proti výpisu z bankovního účtu. Zúčtování zálohy bude provedeno až po obdržení faktury, která dokládá, jak byla poskytnutá záloha použita. [5]

Příklad 3.3: Poskytnutí záloh [5]

Účetní jednotka zaplatila z bankovního účtu zálohu (1) na pořízení nového automobilu v hodnotě 100 000 Kč na fakturu (2). Pořizovací cena automobilu byla 400 000 Kč. Faktura na zbývajících část pořizovací ceny byla zaplacená (4) a záloha vyúčtována (3).

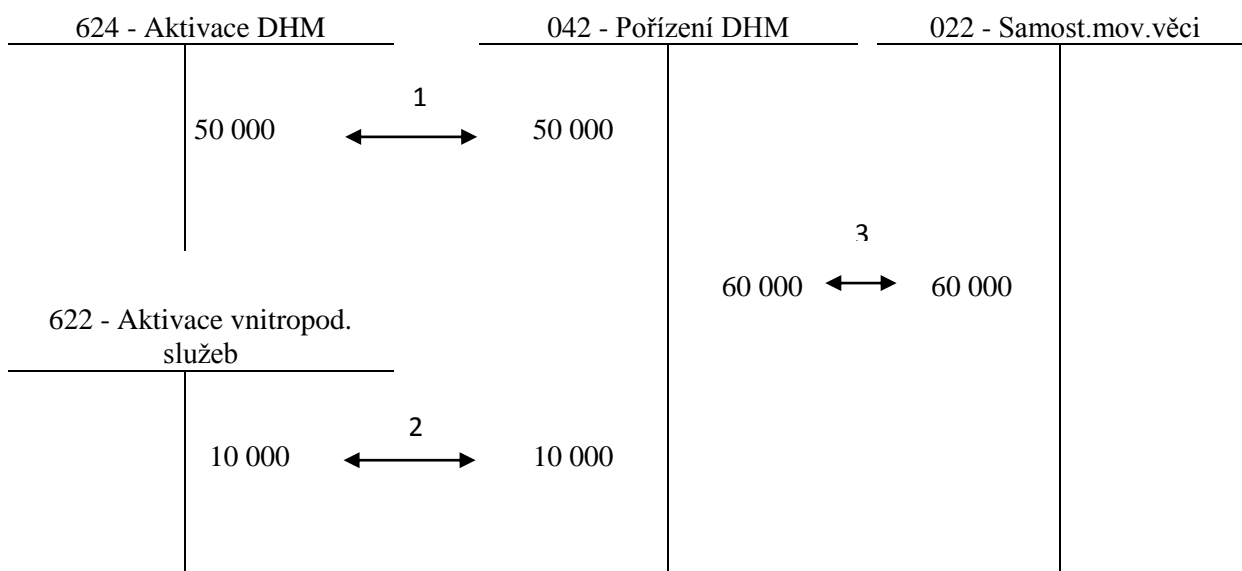
Obrázek 3.2: Poskytnutí záloh na dlouhodobý majetek



Zdroj: [5]

Příklad 3.4: Vytvoření DHM vlastní činností [5]

Obrázek 3.3 Vytvoření DHM vlastní činností

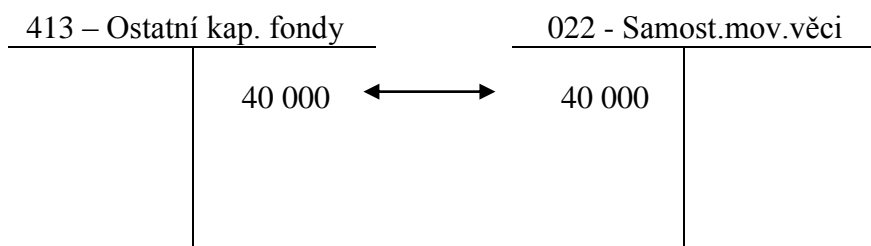


Bezplatným nabytím – jedná se o nabytí majetku darem. S tímto způsobem pořízení nejsou vesměs spojeny žádné další náklady, proto se účtuje rovnou na majetkové účty, bez použití skupiny 04. [5]

Příklad 3.5: Bezplatné nabytí

Účetní jednotka dostala darem počítač v hodnotě 40 000 Kč.

Obrázek 3.4 Bezplatné nabytí



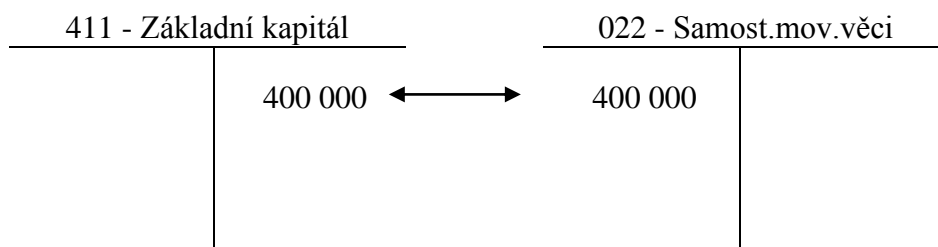
Zdroj: [5]

Vkladem od jiné osoby – jde o vklady společníků a akcionářů.

Příklad 3.6: Vklad [5]

Společník vložil do podnikání automobil v hodnotě 400 000 Kč.

Obrázek 3.5 Vklad



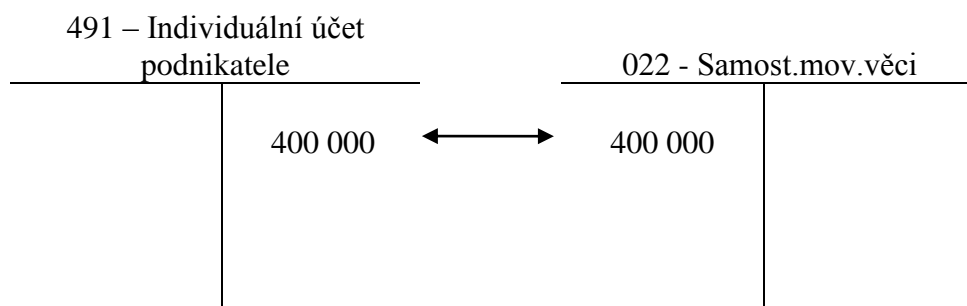
Zdroj: [5]

Přeřazením z osobního užívání – tento způsob pořízení je možný u fyzické osoby vedoucí účetnictví.

Příklad 3.7: Přeřazení z osobního užívání [5]

Podnikatel přeřadil do podnikání svůj osobní automobil v hodnotě 400 000 Kč.

Obrázek 3.6 Přeřazení z osobního užívání



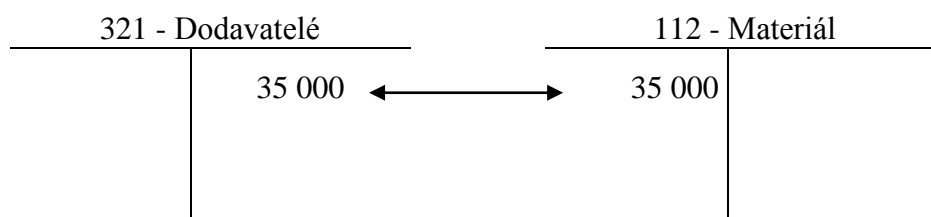
Zdroj: [5]

Při pořizování drobného hmotného majetku, si účetní jednotka může se rozhodnout, za jaký majetek jej bude považovat. Podstatná informace pro toto rozhodnutí je, zda má majetek delší dobu použitelnosti než jeden rok. Další důležitou informací je, jaký limit ocenění si účetní jednotka stanovila pro zařazení majetku do kategorie dlouhodobý. Po zhodnocení těchto informací se považuje vše pod hranicí stanoveného ocenění za zásobu a vše, co je nad stanovenou hranicí dlouhodobým majetkem.

Příklad 3.8: Drobný hmotný majetek [5]

Účetní jednotka si stanovila hranici ocenění dlouhodobého majetku na 40 000 Kč. Poté zakoupila počítačovou sestavu v ocenění 35 000 Kč. Jelikož se předpokládá použitelnost počítačové sestavy déle než jeden rok a cena majetku je pod stanovenou hranicí pro ocenění pro dlouhodobý majetek, jde o pořízení drobného hmotného majetku.

Obrázek 3.7 Drobný hmotný majetek



Zdroj: [5]

Při zařazení drobného majetku do kategorie dlouhodobého majetku je nutno majetek odepisovat nejméně 2 účetní období, důraz je však kladen na reálnou dobu využití. Z daňového hlediska není drobný dlouhodobý majetek daňovou kategorií, proto jsou akceptovány účetní odpisy tohoto majetku stanovené účetní jednotkou.

3.3 Technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku

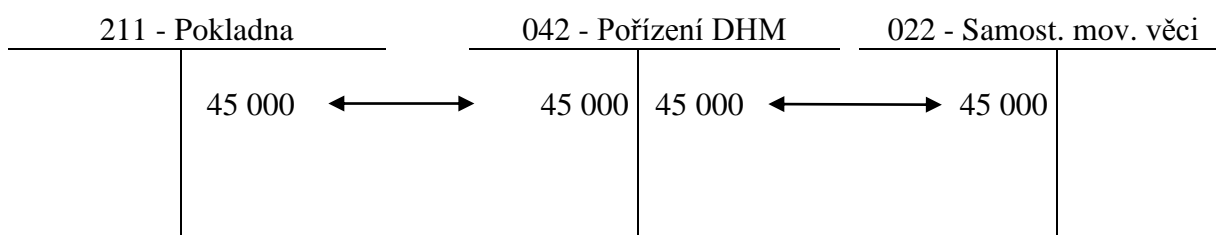
Pojem technické zhodnocení není definován českými účetními předpisy, ale předpisy daňovými, konkrétně § 33 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, viz čtvrtá kapitola tohoto textu. O technickém zhodnocení se však účtuje a je odepisováno. [12]

Provedení technického zhodnocení je účtováno stejně, jako pořízení dlouhodobého majetku, tedy přes účtovou skupinu 04 Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Příklad 3.9: Účtování technického zhodnocení [13]

Účetní jednotka provedla technické zhodnocení automobilu v ceně 45 000 Kč. Částku zaplatila dodavateli hotově.

Obrázek 3.8 Účtování technického zhodnocení



Zdroj: [13]

3.4 Odepisování dlouhodobého hmotného majetku

Odpisy jsou peněžním vyjádřením trvalého opotřebení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Odpis lze též definovat jako částku, která vyjadřuje opotřebení majetku (morální nebo fyzické) za určité období. Odpis představuje snížení ekonomického prospěchu (poklesu aktiv) jedná se tedy o náklad. Odepisování je postup, jak rozvrhnout

pořizovací cenu majetku jako náklad do více období. Pořízení majetku tak neovlivní výsledek hospodaření firmy ihned, ale poměrně během celé doby životnosti majetku. [12], [13]

Jak bylo již výše zmíněno, odpisy mohou být účetní nebo daňové. Zásadní rozdíl mezi těmito odpisy spočívá v tom, že účelem účetních odpisů je vyjádření trvalého snížení hodnoty dlouhodobého majetku, které musí odpovídat skutečné míře opotřebenosti. Smyslem daňových odpisů je snížit daňový základ o část vstupní ceny dlouhodobého majetku. [13]

Účetní odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se řídí účetními předpisy a vztahují se na účetní jednotky definované v § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Podnikatelé, kteří nejsou účetními jednotkami (podnikatelé - fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci dle § 7b zákona o daních z příjmů, nebo podnikatelé uplatňující výdaje procentem příjmů, nejsou účetními ustanoveními přímo vázáni, a proto nemusejí účetní odpisy evidovat. [11], [12]

Povinnost účetních jednotek odepisovat dlouhodobý hmotný (i nehmotný) majetek vyplývá z ustanovení § 25 odst. 3 zákona o účetnictví, podle kterého je nutné, aby účetní jednotka ke konci rozvahového dne brala v úvahu všechna snížení hodnoty majetku, a to bez ohledu na skutečnost, zda výsledkem hospodaření účetního období bude zisk nebo ztráta. Dle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví vyjadřují snížení hodnoty majetku mimo jiné také odpisy majetku, které vyjadřují trvalé snížení hodnoty. Pokud by bylo snížení hodnoty majetku pouze dočasného charakteru, nelze účtovat účetní odpisy majetku, nýbrž je nutné vyvářet tzv. opravné položky, viz následující kapitola. Povinnost účetně odepisovat majetek mají jak účetní jednotky vedoucí účetnictví v plném rozsahu, tak i účetní jednotky vedoucí účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, což vyplývá z § 13a odst. 1 písm. c/ zákona o účetnictví. [11]

Z § 28 zákona o účetnictví vyplývá, že majetek odepisuje především účetní jednotka, která má vlastnické právo k danému majetku. V některých případech např. smlouva o výpůjčce majetku účtuje a odepisuje jej účetní jednotka, která majetek používá. Účetní jednotka o majetku účtuje a odepisuje jej i v případech, kdy jej úplatně či bezúplatně poskytuje jiné osobě k užívání (smlouvy o nájmu, výpůjčce apod.). Nájemce odepisuje majetek pouze v případě, kdy je oprávněn o něm účtovat. [11]

Účetní jednotky mají povinnost sestavit odpisový plán, na jehož základě uskutečňují účetní odepisování majetku v době jeho používání. Na základě § 39 odst. 5 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. má účetní jednotka povinnost zveřejnit informace o způsobech odepisování v příloze účetní závěrky. [11]

Z hlediska účetního odepisování dlouhodobého majetku je nutno především určit, který majetek účetně odepisovat lze a který nikoliv.

Z § 28 zákona o účetnictví vyplývá, že účetně se neodpisují pozemky. § 56 odst. 10 vyhlášky 500/2002 Sb. vymezuje další složky majetku, jenž nelze odepisovat. Mezi tento majetek dále patří [11]:

- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy,
- nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- finanční majetek,
- zásoby,
- najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem o účetnictví nebo vyhláškou 500/2002 Sb. stanoveno jinak,
- pohledávky,
- preferenční limity, které nelze odepisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise.

Ostatní složky majetku jsou tedy v zásadě odepisovatelným majetkem.

V případě dlouhodobého majetku v podílovém spoluvlastnictví odpisuje každý spoluvlastník svůj vlastnický podíl.

Jak již bylo výše zmíněno, stěžejní skutečností pro účetní odpisování je vytvoření odpisového plánu (§ 28 odst. 6 zákona o účetnictví). V odpisovém plánu by měla být především stanovena metoda odpisování. Metoda odpisování je postup, jakým bude určitý majetek odpisován. Dle zvolené metody je potřeba určit též dobu odepisování. Důležité při stanovení doby odepisování je, aby co nejvěrněji odpovídala skutečné době, po kterou bude daný majetek používán, tzn. postupně opotřebováván. V účetních předpisech není stanoveno, jak dlouho se má určitý hmotný majetek odpisovat. Toto rozhodnutí je plně na úvaze účetní jednotky. Dobu odpisování si stanoví účetní jednotka sama s ohledem na skutečnost, aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz skutečné majetkové situace podniku.

Z hlediska **metod** je možné odepisovat dlouhodobý majetek pomocí těchto tří metod [13]:

1. **metoda časová,**
2. **metoda výkonová,**
3. **metoda komponentního odepisování.**

Tyto tři metody ovšem nejsou v žádném případě jakkoliv předepsány, je možné určit si jiný způsob odpisování, který lépe vystihne skutečné opotřebení dlouhodobého majetku, dle odpovídající situaci účetní jednotky.

Konkrétní způsob odpisování by měl být zvolen podle kritéria co nejvěrnějšího způsobu vyjádření skutečnosti. Majetek, k jehož opotřebovávání dochází v průběhu užívání rovnoměrně, by měl být odpisován pomocí rovnoměrných účetních odpisů. Majetek, který ztrácí v průběhu prvních let používání větší část své hodnoty než v letech následujících (např. počítače) by měl být odpisován pomocí zrychlených účetních odpisů. A majetek, jenž ztrácí hodnotu hlavně na konci své životnosti, by měl být odpisován pomocí zpomalených účetních odpisů. [5]

Při uplatňování metod účetního odpisování je významné správné určení okamžiku, od kterého je možno začít dlouhodobý majetek odpisovat. Tímto okamžikem je moment, od kterého se daný majetek stává dlouhodobým (hmotným) majetkem. Účetní odpisy lze počítat buďto s přesností na dny, nebo na kalendářní měsíce. Druhý případ je v praxi daleko častější. V zásadě je tedy vhodné začít s účetním odpisováním majetku od počátku měsíce následujícího po měsíci, v němž se pořízený majetek stává dlouhodobým hmotným či nehmotným majetkem.

Dlouhodobý majetek je možno odpisovat jen do výše jeho ocenění v účetnictví, nikdy ne víc. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. [13]

ad 1) Metoda časová

Při uplatnění časové metody účetního odpisování dochází k účetnímu odpisování dlouhodobého majetku především v závislosti na délce používání majetku.

Z hlediska časových metod je možné použít některou ze tří základních variant: rovnoměrné, zrychlené a zpomalené účetní odpisy. [13]

a) Rovnoměrné účetní odpisy

Tuto metodu je možné doporučit u majetku, který je opotřebováván rovnoměrně po celou dobu jeho používání. Například: účetní jednotka si pořídí automobil, u kterého předpokládá dobu životnosti 3 roky, přičemž najede každý rok přibližně stejný počet kilometrů. V takovémto případě lze předpokládat, že rovnoměrné účetní odpisy nejlépe vyjádří postupné a pravidelné snižování hodnoty tohoto majetku.

Při použití rovnoměrných účetních odpisů je v každém roce odpisování odepsána stejná výše vstupní ceny dlouhodobého majetku. Pro výpočet ročního odpisu lze využít vzorce:

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena majetku}}{\text{doba odepisování}} \quad (3.1)$$

Zdroj: [13]

Pro případ, kdy je majetek pořízen v průběhu účetního období, je nutno vypočíst příslušný díl odpisu, které odpovídá dané části účetního období.

Příklad 3.10: Rovnoměrné účetní odpisování

Účetní jednotka si pořídila v průběhu měsíce března 2010 osobní automobil v pořizovací ceně 500 000 Kč, který bude využívat po dobu 5 let. Limit pro ocenění dlouhodobého hmotného majetku si společnost stanovila od 50 000 Kč, automobil je tedy dlouhodobým hmotným majetkem. Rovnoměrné účetní odpisy budou vypočteny následovně:

Dle odpisového plánu začíná společnost odpisovat majetek od prvního dne měsíce následujícího po datu začlenění majetku do účetní evidence.

- Odpis v roce 2010 = $\frac{9}{12} * \frac{500\,000}{5} = 75\,000$ Kč
- Odpisy v letech 2011 až 2014 = $\frac{500\,000}{5} = 100\,000$ Kč
- Odpis v roce 2015 = $\frac{3}{12} * \frac{500\,000}{5} = 25\,000$ Kč

Po provedení posledního účetního odpisu bude účetní zůstatková cena automobilu 0 Kč a lze jej vyřadit z účetní evidence.

b) Zrychlené účetní odpisy

Použití této metody odpisování je vhodné v případě takového dlouhodobého majetku, který zastarává především v prvních letech používání. Jde zejména o výpočetní techniku. Při této metodě je v následujícím roce odpisování odepsána nižší část hodnoty než v roce předešlém. V prvním roce je tedy odpis největší a naopak v roce posledním je odpis nejmenší. Pro výpočet ročního odpisu lze využít vzorce:

$$\text{roční odpis} = \frac{2 * VC * (t+1-i)}{t * (t+1)}, \quad (3.2)$$

Zdroj: [13]

kde: VC = vstupní cena,
t = doba odpisování,
i = rok odpisování.

Příklad 3.11: Zrychlené účetní odpisování

Účetní jednotka i pořídila počítač v hodnotě 40 000 Kč (limit vstupní ceny účetní jednotky pro dlouhodobý majetek je 40 000 Kč), zařadila jej o účetní evidence 20. 6. 2009.

Účetní jednotka bude počítač užívat po dobu 3 let. Zrychlené účetní odpisy budou vypadat následovně:

Pro výpočet ročního odpisu je nutné si uvědomit, že rok odpisování se nekryje s rokem účetním.

- Odpis v roce 2009 = $\frac{6}{12} * \frac{2*40\,000*(3+1-1)}{3*(3+1)} = 10\,000$ Kč
- Odpis v roce 2010 = $\frac{6}{12} * \frac{2*40\,000*(3+1-1)}{3*(3+1)} + \frac{6}{12} * \frac{2*40\,000*(3+1-2)}{3*(3+1)} = 10\,000 + 6\,666,67 = 16\,667$ Kč
- Odpis v roce 2011 = $\frac{6}{12} * \frac{2*40\,000*(3+1-2)}{3*(3+1)} + \frac{6}{12} * \frac{2*40\,000*(3+1-3)}{3*(3+1)} = 6\,666,67 + 3\,333,33 = 10\,000$ Kč
- Odpis v roce 2012 = $\frac{6}{12} * \frac{2*40\,000*(3+1-3)}{3*(3+1)} = 3\,333$ Kč.

Zůstatková cena v polovině roku 2012 bude 0 Kč

c) *Zpomalené účetní odpisy*

Tento způsob odpisování je vhodné plív v situaci, kdy majetek ztrácí hodnotu především na konci své životnosti a v prvních letech používání bude jeho opotřebovávání minimální. Je kupříkladu o odpisování budovy, ve které se bude postupně rozbíhat výroba. V prvních letech tedy nebude využívána v takové míře, jako v letech pozdějších. Pro roční účetní odpisy tedy platí, odepsaná částka se bude v následujícím roce zvyšovat. Pro výpočet ročního odpisu lze využít vzorce:

$$\text{roční odpis} = \frac{2*VC*i}{t*(t+1)}, \quad (3.3)$$

Zdroj: [13]

Vysvětlivky viz výše.

Příklad 3.12: Zpomalené účetní odpisování

Účetní jednotka si pořídila výrobní zařízení v hodnotě 60 000 Kč (limit vstupní ceny účetní jednotky pro dlouhodobý majetek je 40 000 Kč), předpokládá, že zařízení vyrobí v prvním roce provozu méně výrobků, ale postupně se bude jeho výkon zvyšovat. Dle odpisového plánu bude stroj využívat 5 let a začne jej odepisovat od dubna roku 2009. Zpomalené účetní odpisy budou vypadat následovně:

Pro výpočet ročního odpisu je nutné si uvědomit, že rok odpisování se opět nekryje s rokem účetním.

- $\text{Odpis roku 2009} = \frac{9}{12} * \frac{2*60\,000*1}{5*(5+1)} = 3\,000 \text{ Kč}$
- $\text{Odpis roku 2010} = \frac{3}{12} * \frac{2*60\,000*1}{5*(5+1)} + \frac{9}{12} * \frac{2*60\,000*2}{5*(5+1)} = 1\,000 + 6\,000 \text{ Kč}$
 $= 7\,000 \text{ Kč}$
- $\text{Odpis roku 2011} = \frac{3}{12} * \frac{2*60\,000*2}{5*(5+1)} + \frac{9}{12} * \frac{2*60\,000*3}{5*(5+1)} = 2\,000 + 9\,000$
 $= 11\,000 \text{ Kč}$
- $\text{Odpis roku 2012} = \frac{3}{12} * \frac{2*60\,000*3}{5*(5+1)} + \frac{9}{12} * \frac{2*60\,000*4}{5*(5+1)} = 3\,000 + 12\,000$
 $= 15\,000 \text{ Kč}$
- $\text{Odpis roku 2013} = \frac{3}{12} * \frac{2*60\,000*4}{5*(5+1)} + \frac{9}{12} * \frac{2*60\,000*5}{5*(5+1)} = 4\,000 + 15\,000$
 $= 19\,000 \text{ Kč}$
- $\text{Odpis roku 2014} = \frac{3}{12} * \frac{2*60\,000*5}{5*(5+1)} = 5\,000 \text{ Kč}$

Zůstatková cena v roce 2014 bude 0 Kč.

ad 2) Výkonová metoda odepisování

Tato metoda účetního odepisování dlouhodobého majetku je vhodná zejména u majetku, u něž je míra opotřebení závislá na míře skutečného využití majetku. Metoda je vhodná zejména u výrobních strojů. Při této metodě se pro výpočet ročního odpisu použije odpisový koeficient, kterým se vynásobí míra skutečného využití majetku. Pro odpisový koeficient je možné použít vzorce:

$$\text{Odpisový koeficient} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem}} \quad (3.4)$$

Zdroj: [13]

Příklad 3.13: Výkonová metoda odepisování

Účetní jednotka si pořídila v dubnu roku 2006 výrobní stroj v hodnotě 900 000 Kč. Podle výrobní dokumentace od výrobce je zaručena životnost stroje do množství produkce 100 000 ks výrobků. Podnik v roce 2006 vyrobil 6 000 ks výrobků, v roce 2007 30 000 ks výrobků, v roce 2008 48 000 ks výrobků a v roce 16 000 ks výrobků.

- $\text{Odpisový koeficient} = \frac{900\,000}{100\,000} = 9$
- $\text{Odpis v roce 2006} = 6\,000 * 9 = 54\,000 \text{ Kč}$
- $\text{Odpis v roce 2007} = 30\,000 * 9 = 270\,000 \text{ Kč}$
- $\text{Odpis v roce 2008} = 48\,000 * 9 = 432\,000 \text{ Kč}$
- $\text{Odpis v roce 2009} = 16\,000 * 9 = 144\,000 \text{ Kč}$

ad 3) Metoda komponentního odepisování

Metoda komponentního odepisování se řídí § 56a vyhlášky 500/2002 Sb. Nové ustanovení se použije v účetních obdobích započatých 1. ledna 2010.

Metoda komponentního odepisování majetku stanoví, že účetní jednotka může odepisovat metodou komponentního odepisování majetku stavby, byty a nebytové prostory, samostatné movité věci a soubory movitých věcí. Komponentou se rozumí určitá část majetku, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku a její doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku. Podstatou této odepisové metody je to, že jeden hmotný majetek (budova, movitá věc) může být rozdělena na části – komponenty, které mají různou dobu životnosti. Jedná se tedy o možnost vydělení samostatných částí majetku, které mají jinou dobu použitelnosti než majetek samotný. [9]

Tato metoda byla do vyhlášky implementována z důvodu existence zásady poskytovat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Pojem "může odepisovat" se v tomto případě vysvětluje tak, že pokud by nepoužitím této metody došlo ke zkreslení věrného a poctivého obrazu, pak účetní jednotka musí tuto metodu použít. Doba použitelnosti komponenty se však musí významně lišit od doby použitelnosti majetku a výše ocenění komponenty musí být významná. Významnost posoudí účetní jednotka sama. [8], [9]

O používání metody komponentního odepisování účetní jednotka vypracuje směrnici, ve které vymezí druh majetku, u nějž použije metodu komponentního odepisování. Používání a způsob určení komponenty včetně jejího ocenění určí podle svých potřeb. O majetku a jeho oprávkách se však dál účtuje jako o celku a jako celek se i vykazuje. Vyhláška doporučuje přizpůsobit metodě komponentního odepisování účtování na analytických účtech. [7], [9]

Oceňování celku v případě výměny komponenty se upravuje tak, že se sníží ocenění celku o výši ocenění vyřazované komponenty a zvýší se o ocenění nové komponenty (včetně náhradních dílů spotřebovaných na výměnu komponenty a o náklady s výměnou související).

Takto jsou upraveny pouze účetní předpisy, zatímco zákon o daních z příjmů změněn nebyl. Daňově se bude odepisovat nadále dle ustanovení § 26 a následujících zákona o daních z příjmů. [9]

Příklad 3.14: Komponentní odepisování [8]

Účetní jednotka si v roce 2009 pořídila tavící pec. Pořizovací hodnota pece je 65 000 tis. Kč včetně hodnoty vyzdívky. Očekávaná zbytková hodnota pece (bez vyzdívky) je 2 000 tis. Kč. Pořizovací hodnota vyzdívky je 3 000 tis. Kč, očekávaná zbytková hodnota vyzdívky

je nula. Očekávaná doba životnosti pece je 30 let a očekávaná doba životnosti vyzdívky je 6 let. Odpisy v roce 2009 budou stanoveny následovně:

Celková pořizovací hodnota pece bude rozdělena na:

- a) komponenta pec: $65\,000 - 3\,000 = 62\,000$
- b) komponenta vyzdívka: 3 000

odepisovatelná částka pece: $62\,000 - 2\,000 = 60\,000$

Odpisy v roce 2009:

- $60\,000/30 = 2\,000$ tis. Kč
- $3\,000/6 = 500$ tis. Kč
- Odpis v roce 2009 bude 2 500 tis. Kč

3.4.1 Účtování odpisů

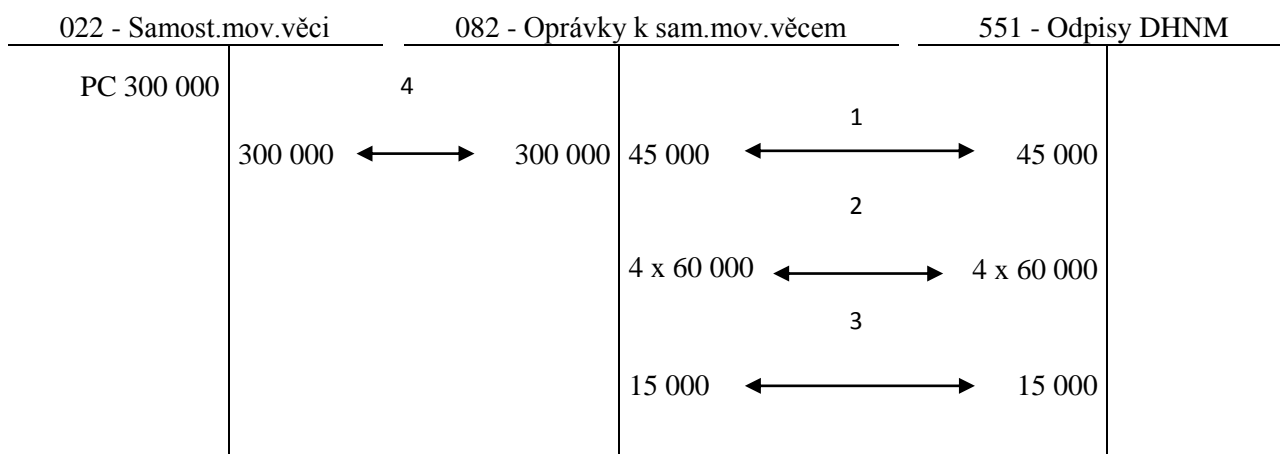
Vypočtené účetní odpisy je nutné zaúčtovat. Toto je další z rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy, o daňových odpisech, se neúčtuje, nýbrž se jen evidují pro účely sestavení daňového přiznání. Účetní odpisy jsou upraveny především ve standardu č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek v bodě 4.3 tohoto standardu. Tento stanoví, že odpisy dlouhodobého majetku se účtují na vrub účtů účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů a ve prospěch účtů skupin 07 – Oprávky dlouhodobého nehmotného majetku a 08 – Oprávky dlouhodobého hmotného majetku. Nedochází tedy ke snížení hodnoty majetku přímo na majetkovém účtu, ale hodnota majetku je snižována nepřímou cestou přes účty opravek. Oprávky vyjadřují postupnou kumulaci účetních odpisů. Odpisovaný majetek je tedy evidován na majetkovém účtu v nezměněné hodnotě. Odpisy se kumulují na účtu opravek a v okamžiku, kdy se hodnota opravek vyrovná s hodnotou majetku, se majetek vyřadí s účetní evidencí. [4]

Příklad č. 3.15: Účtování odpisů [4]

Vyjdeme ze zadání a výpočtu příkladu č. 3.10: Rovnoměrné účetní odpisování.

- 1) Účetní odpis roku 2010
- 2) Účetní odpisy roku 2011 – 2014
- 3) Účetní odpis roku 2015
- 4) Vyřazení automobilu z účetní evidence

Obrázek 3.9 Účtování odpisů



Zdroj: [4]

3.5 Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku

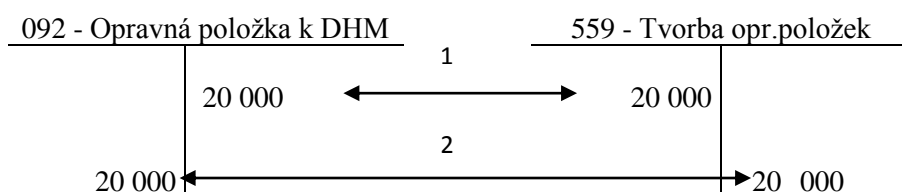
Opravné položky slouží k úpravě ocenění příslušného majetku v případě, že se při jeho inventarizaci prokáže, že došlo ke snížení ocenění, které je přechodného charakteru. Záměr je, aby se při uzavírání účetních knih dodržela zásada opatrnosti, tzn., aby se majetek vyjádřil v ocenění, které lépe odpovídá věrnému a reálnému obrazu skutečnosti. [1], [5]

Opravné položky se vytvářejí jen v případech, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru. Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů a opravná položka se sníží, nebo zruší vyúčtováním ve prospěch nákladů, pokud inventarizace v následujícím období neprokáže opodstatnění její výše. Opravné položky se účtují ve skupině 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku. [5]

Příklad 3.16: Opravné položky [5]

Účetní jednotka při inventarizaci zjistila, že došlo k přechodnému snížení ocenění výrobního zařízení, které má v dlouhodobém hmotném majetku. Přechodné snížení ocenění bylo v hodnotě 20 000 Kč. V následujícím období se neprokázalo opodstatnění pro tvorbu opravné položky, proto byla zrušena.

Obrázek 3.10 Opravné položky



Zdroj: [4]

3.6 Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý majetek lze vyřadit následujícími způsoby [5]:

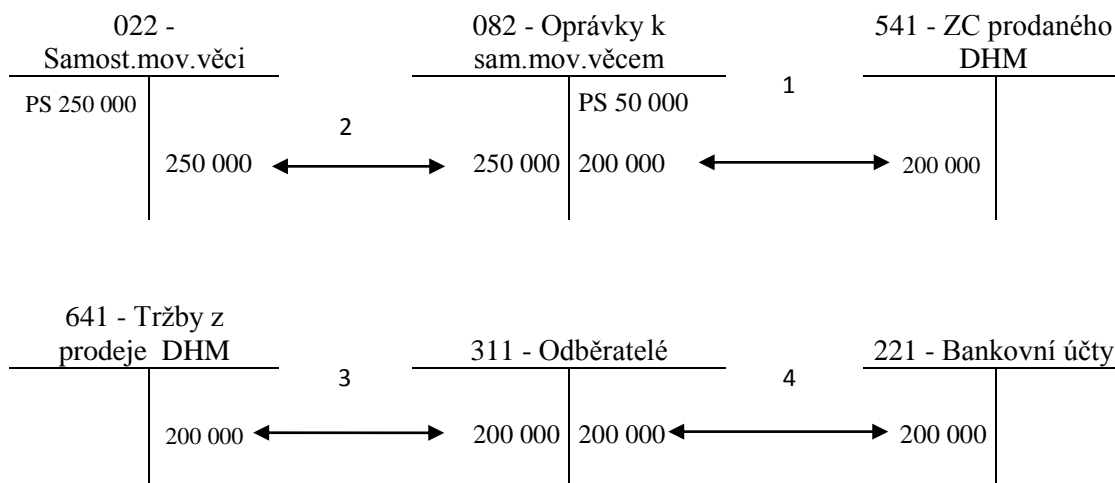
Prodej majetku

Příklad 3.17: Prodej majetku

Účetní jednotka se rozhodla prodat osobní automobil, který měla zařazený ve svém dlouhodobém majetku. Pořizovací cena automobilu byla 250 000 Kč a oprávky (kumulované odpisy) jsou ve výši 50 000 Kč. Účtování proběhne následovně:

- 1) Zúčtování zůstatkové ceny
- 2) Vyřazení stroje v pořizovací ceně
- 3) Vystavení faktury za prodej
- 4) Úhrada faktury

Obrázek 3.11 Prodej majetku



Zdroj: [5]

Likvidace majetku v důsledku předčasného fyzického opotřebení

Příklad č. 3.18: Likvidace majetku

Účetní jednotka zlikvidovala počítačovou sestavu v pořizovací ceně 60 000 Kč z důvodu předčasného fyzického opotřebení. Oprávky byly ve výši 20 000 Kč. V tomto případě je nutno záúčtovat jednorázový odpis zůstatkové ceny 1) a následně vyřadit stroj v pořizovací ceně 2):

Obrázek 3.12 Likvidace majetku

022 - Samost.mov.věci		082 - Oprávky k sam.mov.věcem		551 - Odpisy DHNM
PS 60 000		PS 20 000		
60 000	2	60 000	1	40 000

Zdroj: [5]

Likvidací majetku v důsledku manka a škody

Příklad 3.19: Likvidace majetku v důsledku manka a škody

Účetní jednotka provedla likvidaci osobního automobilu v důsledku škody způsobené dopravní nehodou. Pořizovací cena automobilu byla 250 000 Kč a oprávky (kumulované odpisy) jsou ve výši 50 000 Kč. V tomto případě je nutno zaúčtovat zůstatkovou cenu do manka a škod 1) a následně vyřadit stroj v pořizovací ceně 2):

Obrázek 3.13 Likvidace majetku v důsledku manka a škody

022 - Samost. mov.věci		082 - Oprávky k sam. mov. věcem		549 – Manka a škody
PS 250 000		PS 50 000		
250 000	2	250 000	1	200 000

Zdroj: [5]

Darování majetku

Příklad 3.20: Darování majetku

Účetní jednotka se rozhodla darovat počítačovou sestavu v pořizovací ceně 60 000 Kč. Oprávky byly ve výši 20 000 Kč. V tomto případě je nutno zaúčtovat zůstatkovou cenu 1) a následně vyřadit stroj v pořizovací ceně 2):

Obrázek 3.14 Darování majetku

022 - Samost. mov. věci		082 - Oprávky k sam. mov. věcem		543 - Dary
PS 60 000		PS 20 000		
60 000	2	60 000	1	40 000

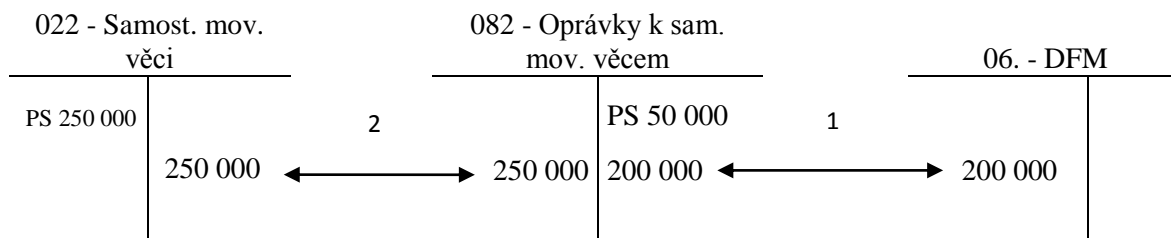
Zdroj: [5]

Vklad majetku do jiné obchodní společnosti

Příklad 3.21: Vklad majetku do jiné obchodní společnosti

Účetní jednotka se rozhodla vložit osobní automobil do jiné obchodní společnosti. Pořizovací cena automobilu byla 250 000 Kč a oprávky (kumulované odpisy) jsou ve výši 50 000 Kč. V tomto případě je nutno zaúčtovat zůstatkovou cenu vkládaného automobilu 1) a následně vyřadit automobil v pořizovací ceně 2):

Obrázek 3.15 Vklad majetku do jiné obchodní společnosti



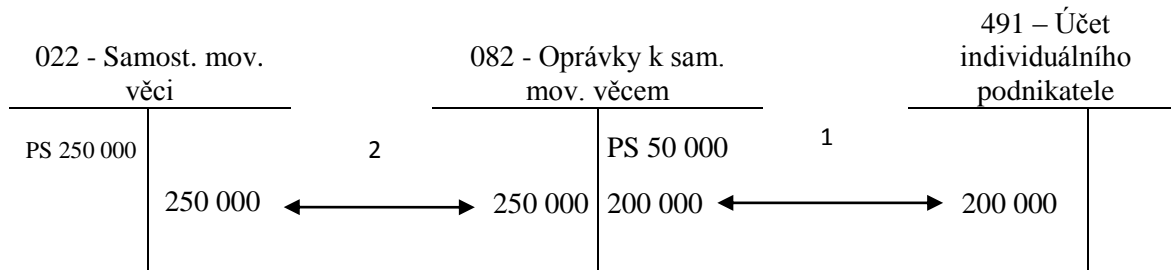
Zdroj: [5]

Přeřazení majetku z podnikání do osobního užívání

Příklad 3.22: Přeřazení majetku z podnikání do osobního užívání

Podnikatel se rozhodl převést osobní automobil z dlouhodobého majetku do svého osobního užívání. Pořizovací cena automobilu byla 250 000 Kč a oprávky (kumulované odpisy) jsou ve výši 50 000 Kč. V tomto případě je nutno zaúčtovat zůstatkovou cenu přeřazovaného automobilu 1) a následně vyřadit automobil v pořizovací ceně 2):

Obrázek 3.16 Přeřazení majetku z podnikání do osobního užívání



Zdroj: [5]

3.7 Zhodnocení

Účetní pohled na dlouhodobý hmotný majetek je ovlivněn zejména zásadou věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Proto účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení majetku. Z důvodu této zásady byla do platných norem zavedena metoda komponentní odpisování majetku.

4 Daňové aspekty jednotlivých složek majetku

V této kapitole budou objasněny, jako stěžejní téma, daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku.

4.1 Daňové hledisko oceňování dlouhodobého majetku

Z daňového hlediska upravuje oceňování dlouhodobého majetku zejména § 29 zákona o daních z příjmů. Dle prvního odstavce tohoto paragrafu je vstupní cenou hmotného majetku:

- a) pořizovací cena, je-li majetek pořízen úplatně,
- b) vlastní náklady, je-li majetek pořízen nebo vyroben ve vlastní režii,
- c) hodnota nesplacené pohledávky zajištěná převodem práva, a to u hmotného majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele
- d) reprodukční pořizovací cena v ostatních případech,
- e) při nabytí majetku zděděním nebo darováním cena stanovená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku.
- f) přepočtená zahraniční cena.

Součástí vstupní ceny je i technické zhodnocení provedené po uvedení věci do stavu způsobilého obvyklému užívání. Vstupní cena hmotného majetku se snižuje o poskytnuté dotace ze státního rozpočtu, státních fondů, grantů apod. [12]

4.2 Technické zhodnocení

Technické zhodnocení je výdaj na dokončení nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, a to v ocenění od částky stanovené zákonem o daních z příjmů. Daňovému aspektu technického zhodnocení se bude věnovat následující kapitola. Účetní hledisko bude rozvedeno zde. [5]

Rekonstrukce jsou zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.

Modernizace je rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti hmotného majetku.

Příklad 4.1: Technické zhodnocení [6]

Podnikatel, který je fyzickou osobou vedoucí daňovou evidenci, provedl v roce 2009 postupně dvě stavební úpravy na budově, zahrnuté v obchodním majetku pro podnikání. Výdaje na první stavební úpravu, která byla dokončena v měsíci lednu 2009, činily 16 000 Kč. Výdaje na druhou stavební úpravu, která byla dokončena v měsíci říjnu 2009, činily 25 000 Kč. Výdaje vynaložené v roce 2009 na uvedené stavební úpravy v celkové částce

41 000 Kč jsou technickým zhodnocením. Kdyby ovšem podnikatel provedl stavební úpravy během dvou let, nedosáhly by celkové částky 40 000 Kč za jeden rok, a tudíž by se technickým zhodnocením nestaly.

4.3 Daňové odpisy

Daňové odpisy se řídí podle § 26 – 33 zákona o daních z příjmů. Zatímco účetní odpisy musí vést účetní jednotky povinně dle platných účetních předpisů, uplatnění daňových odpisů není povinností. Uplatňování daňových odpisů jako snížení základu daně z příjmů tedy není povinností, ale naopak právem poplatníků daně z příjmů. Daňové odpisování je možné též kdykoliv přerušit a při dalším pokračování je nutno plynně navázat na předchozí postup odpisování. Daňové odpisy nelze uplatnit u fyzických osob, pokud uplatnily výdaje jako procento zdanitelných příjmů. [12], [13]

Smyslem daňových odpisů je tedy zahrnutí části pořizovací ceny dlouhodobého majetku do nákladů a tím snížení daňového základu pro výpočet daně z příjmů.

4.3.1 Odpisovaný a neodpisovaný majetek

Zásada, která platí pro odpisování dlouhodobého majetku (hmotného i nehmotného), je, že daňově lze odepisovat majetek, který není z odpisování vyloučen. Dle ustanovení § 27 zákona o daních z příjmů je hmotným majetkem vyloučeným z odpisování [12]:

- a) bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci,
- b) pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky,
- c) hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- d) umělecké dílo,
- e) movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- f) hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,
- g) inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštních právních předpisů,
- h) hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění závazku převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto závazku a za předpokladu že jej po tuto dobu bude odpisovat původní vlastník, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce,

- i) hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od daně osvobozené,
- j) najatý hmotný majetek včetně hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého majetku, pokud odpisy uplatňuje jiná osoba než vlastník.

4.3.2 Způsoby odpisování hmotného majetku

Dle § 30 odst. 1 zákona o daních z příjmů zatřídí účetní jednotka hmotný majetek do příslušné odpisové skupiny. Zákon vymezuje šest odpisových skupin, kterým je přiřazena minimální doba odpisování.

Tabulka 4.1 Odpisové skupiny

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: [12]

Obsah jednotlivých odpisových skupin lze nalézt v příloze č. 1 zákona o daních z příjmů. Z hlediska členění hmotného majetku do jednotlivých skupin v zásadě platí, že ve skupinách 1 - 3 je zařazen movitý majetek a skupinách 4 - 6 hmotný nemovitý majetek.

Pro výpočet daňových odpisů lze využít následujících metod:

- 1) rovnoměrné daňové odpisy,
- 2) zrychlené daňové odpisy,
- 3) mimořádné daňové odpisy.

Metodu si účetní jednotka zvolí sama, ale jednou zvolený postup nelze již v průběhu odpisování měnit. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru a majetek lze odepsat jen do výše vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny.

Ad 1) Rovnoměrné daňové odpisy [13], [6]

Při volbě této metody odpisování je nutno postupovat v souladu s § 31 zákona o daních z příjmů. Odpisy se počítají ze vstupní ceny pomocí ročních odpisových sazeb, které jsou uvedeny v tabulkách zmíněného paragrafu, viz Příloha č. 1: Odpisové sazby. V tabulkách jsou stanoveny maximální roční odpisové sazby. Do roku 2004 obsahoval § 31 pouze jednu

tabulku odpisových sazeb pro rovnoměrný odpis. Od roku 2005 je možné pro movitý majetek (tedy odpisové skupiny 1, 2 a 3) najít v zákoně čtyři tabulky s roční odpisovou sazbou.

Tabulky, které oproti předešlé úpravě přibýly, umožňují v případě některých podnikatelských subjektů navýšit rovnoměrný daňový odpis hmotného majetku zařazeného v odpisových skupinách 1 – 3 v prvním roce odepisování o 10, 15 či 20 % oproti základní tabulce.

Zvýšenou sazbu o 10 % v prvním roce odepisování může uplatnit poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je 1. vlastníkem stroje pro zemědělství a lesnictví. [12]

Roční odpisové sazby zvýšené o 15 % může využít poplatník, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod. [12]

Zvýšenou sazbu o 20 % v roce odepisování může uplatnit poplatník, který je prvním vlastníkem hmotného majetku zařazeného do 1. – 3. odpisové skupiny. Za prvního vlastníka hmotného movitého majetku se považuje i poplatník, který tento majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii. [12]

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů vychází z ustanovení § 31 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Roční rovnoměrný daňový odpis se vypočte jako jedna setina součin jeho vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby uvedené v příslušné tabulce. Výpočet rovnoměrných daňových odpisů lze zapsat:

$$\text{rovnoměrný odpis} = \frac{VC * ROS}{100}, \quad (4.1)$$

Zdroj: [12], [13]

kde: VC = vstupní cena

ROS = roční odpisová sazba v příslušném roce odepisování

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů ze zvýšené vstupní ceny hmotného majetku (zejména po provedení technického zhodnocení) se řídí § 31 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Výpočet lze zapsat:

$$\text{rovnoměrný odpis ze zvýšené vstupní ceny} = \frac{VC * ROSZVC}{100}, \quad (4.2)$$

kde: ROSZVC = roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu

Příklad 4.2: Rovnoměrný odpis

Podnikatel si pořídil novou počítačovou sestavu v celkové hodnotě 50 000 Kč. Rovnoměrné daňové odpisy budou vypadat následovně

- první rok odepisování = $\frac{50\,000 * 30}{100} = 15\,000$ Kč

- druhý rok odpisování = $\frac{50\,000 \cdot 35}{100} = 17\,500$ Kč
- třetí rok odpisování = $\frac{50\,000 \cdot 35}{100} = 17\,500$ Kč

Pokud by si podnikatel pořídil starší počítačovou sestavu, situace by se změnila následovně:

- první rok odpisování = $\frac{50\,000 \cdot 20}{100} = 10\,000$ Kč
- druhý rok odpisování = $\frac{50\,000 \cdot 40}{100} = 20\,000$ Kč
- třetí rok odpisování = $\frac{50\,000 \cdot 40}{100} = 20\,000$ Kč

Příklad 4.3: Rovnoměrný odpis při technickém zhodnocení

Účetní jednotka si pořídila v průběhu roku 2009 osobní automobil v hodnotě 400 000. Pro odpisování zvolila rovnoměrné daňové odpisy. V průběhu roku 2010 provedla na automobilu technické zhodnocení za 50 000 Kč. Rovnoměrné daňové odpisy proběhnou následovně:

- odpis v roce 2009 = $\frac{400\,000 \cdot 11}{100} = 44\,000$ Kč
- odpis v roce 2010 = $\frac{450\,000 \cdot 20}{100} = 90\,000$ Kč

Stejným způsobem proběhnou odpisy v letech 2011 – 2013, ve výši 90 000 Kč. Na konci roku 2013 bude zůstatková cena automobilu 46 000 Kč. Tato částka bude odepsána v roce 2013.

Ad 2) Zrychlené daňové odpisy [13], [6]

Druhou možností, jak daňově odepsat dlouhodobý hmotný majetek, je použít zrychlené odpisy. Při použití těchto odpisů je nutné se řídit § 32 zákona o daních příjmů. Zrychlené daňové odpisy umožňují oproti odpisům rovnoměrným v prvních letech vyšší částky. Při výpočtu zrychlených daňových odpisů se používá tzv. koeficientů pro zrychlené odpisování, viz Příloha č. 1: Odpisové sazby.

Postup výpočtu zrychlených daňových odpisů stanovuje § 32 odst. 2 zákona o daních příjmů. Odpis v prvním roce a v letech následujících se počítá odlišně.

$$\text{zrychlený daňový odpis v prvním roce odpisování} = \frac{VC}{K_1}, \quad (4.3)$$

Zdroj: [13]

kde: VC = vstupní cena

K₁ = koeficient pro zrychlené odpisování pro první rok odpisování.

Přitom platí, že poplatník, který je prvním vlastníkem, může zvýšit v prvním roce odpisování vypočtený odpis o:

- 20 % vstupní ceny stroje pro zemědělství a lesnictví, ale jen u poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou,
- 15 % vstupní ceny zařízení pro čištění a úpravu vod,
- 10 % vstupní ceny hmotného majetku zařazeného podle zákona o daních z příjmů v odpisových skupinách 1 – 3 s výjimkou hmotného majetku uvedeného v bodech 1 a 2 a v § 31 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

V dalších letech odpisování se použije následujícího vzorce:

$$\text{zrychlený daňový odpis v následujících letech odpisování} = \frac{2 * ZC}{K_2 - n}, \quad (4.4)$$

Zdroj: [13]

kde: ZC = zůstatková cena majetku,
 K_2 = koeficient pro zrychlené odpisování pro následující roky,
 n = počet let, po které byl majetek odpisován.

Příklad 4.4: Zrychlené odpisy

Účetní jednotka si v roce 2008 pořídila výrobní zařízení zařazené do 2. odpisové skupiny. Vstupní cena tohoto zařízení byla 80 000 Kč. Účetní jednotka je prvním vlastním tohoto zařízení. Zrychlené odpisy budou vypočteny následovně:

- rok 2008 = $\frac{800\,000}{5} = 16\,000$ Kč

Vzhledem k tomu, že je účetní jednotka prvním vlastníkem zařízení, může odpis zvýšit ještě o 10 % vstupní ceny, tj. o 8 000 Kč. Celkový odpis za rok 2008 bude 24 000 Kč. Zůstatková cena výrobního zařízení činí 56 000 Kč.

- rok 2009 = $\frac{2 * 56\,000}{6-1} = 22\,400$ Kč zůstatková cena majetku je 33 600 Kč,
- rok 2010 = $\frac{2 * 33\,600}{6-2} = 16\,800$ Kč zůstatková cena majetku je 16 800 Kč,
- rok 2011 = $\frac{2 * 16\,800}{6-3} = 11\,200$ Kč zůstatková cena majetku je 5 600 Kč,
- rok 2012 = $\frac{2 * 5\,600}{6-4} = 5\,600$ Kč zůstatková cena majetku je 0 Kč.

Zrychlené odpisování a technické zhodnocení [13]

Technické zhodnocení zvyšuje zůstatkovou cenu hmotného majetku v tom období, ve kterém bylo dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání. Pro výpočet ročního odpisu lze využít vzorců:

$$\text{zrychlený odpis v roce zvýšení zůstatkové ceny} = \frac{2 \cdot \text{ZZC}}{K_3}, (4.5)$$

Zdroj: [13]

kde: ZZC = zvýšená zůstatková cena,

K_3 = koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu.

$$\text{zrychlený odpis v dalších letech po zvýšení zůstatkové ceny} = \frac{2 \cdot \text{ZZC}}{K_3 - n}, (4.6)$$

Zdroj: [13]

kde: n = počet let, po které již bylo odpisováno ze ZZC.

Příklad 4.5: Rovnoměrné odpisy a technické zhodnocení

Účetní jednotka si v průběhu roku 2008 pořídila výrobní zařízení v hodnotě 400 000 Kč zařazené do 2. odpisové skupiny. Zařízení se rozhodla odpisovat zrychleně. V průběhu roku 2009 provedla na tomto osobním automobilu technické zhodnocení v hodnotě 50 000 Kč. Odpisy v jednotlivých letech budou vypadat následovně:

- $2008 = \frac{400\,000}{5} = 80\,000 \text{ Kč}$, zůstatková cena 320 000 Kč,
- $2009 = \frac{2 \cdot 370\,000}{5} = 148\,000 \text{ Kč}$ zůstatková cena 222 000 Kč,
- $2010 = \frac{2 \cdot 222\,000}{5-1} = 111\,000 \text{ Kč}$ zůstatková cena 222 000 Kč,
- $2011 = \frac{2 \cdot 111\,000}{5-2} = 74\,000 \text{ Kč}$ zůstatková cena 37 000 Kč,
- $2011 = \frac{2 \cdot 37\,000}{5-3} = 37\,000 \text{ Kč}$ zůstatková cena 0 Kč.

Ad 3) Mimořádné odpisy

V průběhu roku 2009 došlo k několika novelizacím zákona o daních z příjmů s cílem zmírnit dopady finanční krize na podnikatelské subjekty. Tyto novelizace měly motivovat podniky, aby pořizovaly nový dlouhodobý majetek, což mělo zbrzdit celkový pokles poptávky. Mimořádné odpisy se týkají pouze dlouhodobého majetku zařazeného v 1. a 2. odpisové skupině. Pro tyto účely byl do zákona o daních z příjmů vložen nový § 30a, který upravuje použití mimořádných odpisů. [13], [6]

Smyslem torzo způsobu odpisování je, že vybraný majetek lze odepsat za mnohem kratší dobu, než v případě rovnoměrných či zrychlených daňových odpisů. Obsahem § 30a jsou zejména tyto skutečnosti:

- Hmotný majetek zařazený v 1. odpisové skupině pořízený od 1. 1. 2009 až do 30. 6. 2010 může poplatník, který je prvním vlastníkem, odepsat rovnoměrně bez přerušení za 12 měsíců.

- Hmotný majetek zařazený v 2. odpisové skupině pořízený od 1. 1. 2009 až do 30. 6. 2010 může poplatník, který je prvním vlastníkem, odepsat bez přerušení za 24 měsíců, navíc za prvních 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny hmotného majetku a za dalších 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku.

Příklad 4.6: Mimořádné odpisování

Účetní jednotka pořídila k 20. 6. 2009 novou počítačovou sestavu v hodnotě 48 000 Kč a nový automobil v hodnotě 300 000 Kč. Všechny podmínky pro uplatnění mimořádných daňových odpisů jsou splněny. Účetní jednotka začne odpisovat majetek od 1. 7. 2009. Mimořádné daňové odpisování proběhne následovně:

Odpisy počítačové sestavy:

- měsíční odpis: $\frac{48\,000}{12} = 4\,000 \text{ Kč}$,
- mimořádný odpis v roce 2009: $6 * 4\,000 = 24\,000 \text{ Kč}$,
- mimořádný odpis v roce 2010: $6 * 4\,000 = 24\,000 \text{ Kč}$.

Odpisy automobilu:

- výpočet odpisu pro prvních 12 měsíců: $0,6 * 300\,000 = 180\,000 \text{ Kč}$,
 - měsíční odpis v prvních 12 měsících: $\frac{180\,000}{12} = 15\,000 \text{ Kč}$,
- výpočet odpisů pro následujících 12 měsíců: $0,4 * 300\,000 = 120\,000 \text{ Kč}$,
 - měsíční odpis v následujících 12 měsících: $\frac{120\,000}{12} = 10\,000 \text{ Kč}$,
- mimořádný odpis v roce 2009: $15\,000 * 6 = 90\,000 \text{ Kč}$,
- mimořádný odpis v roce 2010: $15\,000 * 6 + 10\,000 * 6 = 150\,000 \text{ Kč}$,
- mimořádný odpis v roce 2011: $10\,000 * 6 = 60\,000 \text{ Kč}$.

4.4 Odložená daň

Český účetní standard pro podnikatele č. 003 v bodě 2.4 uvádí, že se odložená daň zjišťuje ze všech přechodných rozdílů, které vznikají z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví.

O odložené dani účtují povinně účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek, povinně účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu, ostatní účetní jednotky, pokud se k tomu rozhodnou. [3]

Odložená daň se vyskytuje jako [3]:

- *odložený daňový závazek* – daňová povinnost je odložena do budoucna, tj. základ daně je díky přechodným rozdílům nižší, než je účetní výsledek hospodaření,
- *odložená daňová pohledávka* – daňová povinnost je „předplacena“, tj. základ daně je díky přechodným rozdílům vyšší, než je výsledek hospodaření.

Odložený daňový závazek vzniká mimo jiné v situaci, kdy [3]:

- účetní zůstatková cena dlouhodobého majetku je vyšší než daňová zůstatková cena dlouhodobého majetku,
- neuplatněná daňová ztráta,
- opravné položky k zásobám,
- opravné položky k pohledávkám daňově neuznatelné, u kterých je předpoklad, že se v „změní“ na daňově uznatelné opravné položky,
- rezervy tvořené nad rámec zákona č. 593/92 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů,
- nevyužitá odčitatelná položka na výzkum a vývoj,
- neuhrazené nákladové smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- neuhrazené odvody na sociální a zdravotní pojištění do konce ledna následujícího zdaňovacího období,
- neuhrazená daň z nemovitostí a daň z převodu nemovitostí.

Odložená daňová pohledávka vzniká mimo jiné v situaci, kdy [2]:

- účetní zůstatková cena dlouhodobého majetku je nižší než daňová zůstatková cena dlouhodobého majetku,
- neuhrazené výnosové smluvní pokuty a úroky z prodlení.

Pro výpočet odložené daně se použije sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém budou daňový závazek nebo pohledávka uplatněny. Pokud není tato sazba známa, pak sazba platná v příštím účetním období

Výpočet odložené daně [3], [2]:

sazba daně z příjmů x základ pro výpočet odložené daně (výše přechodných rozdílů, resp. rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou nákladů nebo výnosů).

Odložená daň se musí vypočítat ze všech přechodných rozdílů. Pokud je výsledkem výpočtu odložený daňový závazek, je nutno jej vždy účtovat. Pokud je výsledkem výpočtu odložená daňová pohledávka, je třeba o ní účtovat pouze do té míry, do které existuje přiměřená pravděpodobnost, že daná pohledávka bude realizována V případě, že na základě

principu opatrnosti část nebo celá odložená daňová pohledávka není účtována, je nutné tuto skutečnost uvést v příloze k účetní závěrce. [2]

Příklad 4.7 Výpočet odložené daně [15]

Účetní jednotka má níže uvedené tituly pro odloženou daň k datu účetní závěrky (platná sazba daně pro následující období je 19 %):

- účetní zůstatková cena odepisovatelného majetku = 10 000 Kč
- daňová zůstatková cena odepisovatelného majetku = 9 000 Kč
- účetní rezerva na budoucí náklady z reklamací = 1 200 Kč

Řešení:

- zdanitelný přechodný rozdíl z majetku = $9\,000 - 10\,000 = -1\,000$ Kč
- odčitatelný přechodný rozdíl z rezervy = 1 200 Kč
- celkový rozdíl ze všech titulů = $-1\,000 + 1\,200 = -200$ Kč
- sazba daně 19 %
- výsledná odložená daňová pohledávka = $-200 \cdot 0,19 = 38$ Kč

V případě odložené daňové pohledávky musí společnost provést posouzení její budoucí realizovatelnosti s ohledem na princip opatrnosti. Pokud společnost neočekává v budoucnu realizaci této pohledávky, o odložené daňové pohledávce nebude účtovat a tuto skutečnost uvede v příloze k účetní závěrce. [15]

4.5 Shrnutí

Daňové odpisy snižují základ pro výpočet daně z příjmů a nevyjadřují skutečné opotřebení majetku. Pro výpočet těchto odpisů lze využít jedné ze dvou základních metod – zrychleného či rovnoměrného odpisování, nebo po dobu stanovenou zákonem o daních z příjmů lze využít mimořádných odpisů při splnění všech podmínek stanovených zákonem. Díky časovému nesouladu mezi účetními a daňovými odpisy vzniká pro některé účetní jednotky povinnost účtovat o odložené dani.

5 Závěr

Tato práce je zaměřena na analýzu rozdílného účetního a daňového pohledu na dlouhodobý hmotný majetek. Z dílčích závěrů jednotlivých kapitol vyplývá, že odlišný daňový a účetní pohled na dlouhodobý majetek je způsoben zejména rozdílnými cíly těchto dvou oblastí. Účetnictví se zaměřuje na věrné a poctivé zobrazení skutečnosti, která v účetní jednotce nastala. Naopak cílem daňových zákonů a tedy pohledu daňového, je zajistit dostatečné příjmy státního rozpočtu.

V práci byl na konkrétních příkladech vymezen rozdílný pohled na dlouhodobý majetek obou těchto oblastí.

Účetní normy nechávají účetní jednotce určitou volnost pro rozhodování ohledně svého dlouhodobého majetku, požadují ovšem, aby svá rozhodnutí v této oblasti jasně specifikovala a poté také dodržovala. Oproti tomu normy daňové stanovují pevná pravidla, která musí účetní jednotky dodržovat s cílem zajistit dostatečné příjmy státního rozpočtu.

Tyto rozdílné pohledy na problematiku dlouhodobého majetku způsobují určité rozpory v některých oblastech. Jde zejména časový nesoulad mezi účetními a daňovými odpisy dlouhodobého majetku. Tento nesoulad řeší ustanovení o odložené dani.

Nabízí se tedy otázka, zda by nebylo efektivnější tyto odlišnosti sjednotit a tím tento nesoulad odstranit. I když by to bylo pro mnohé účetní jednotky ulehčení, tak ze zaměření obou těchto oblastí je jasné, že sjednocení není uskutečnitelné. Tvůrci daňových zákonů chtějí operovat s možností, jak ovlivňovat daňové příjmy státního rozpočtu, což neodpovídá věrnému zobrazení skutečnosti

Seznam použité literatury

- [1] BARTKOVÁ, H., HÓTOVÁ, R. a kol. *Účetní souvztažnosti 2008-2009*. Praha: ASPI, 2008. 378 s. ISBN 978-80-7357-338-6.
- [2] BENEŠOVÁ, D., *Odložená daň* [online]. BVM Audit & Consulting, 2007-04-06 [cit. 2010-02-16]. Dostupný z WWW: <<http://www.bvmaudit.cz/index/cz-qa-odlozenadan>>.
- [3] *České účetní standardy pro podnikatele*. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- [4] FIŠEROVÁ, E. *Soubor souvztažností k podvojnému účetnictví pro podnikatele*. 1. vyd. Praha: Refis Agt., 2003. 356 s. ISBN 80-901649-9-4.
- [5] HÓTOVÁ, R. a kol. *Účetnictví*. 1. vyd. Ostrava: VŠB, Ekf, 2005. 168 s. ISBN 80-248-0837-4.
- [6] JAROŠ, T., *Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2009/2010 – praktický průvodce*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 192 s. ISBN 978-80-247-3368-5.
- [7] Komponentní odpisování [online]. *Účtárna I*, 2010-01-08 [cit. 2010-04-23]. Dostupný z WWW: <<http://uctarna1.mujblog.centrum.cz/clanky/Komponentni-odpisovani-48805.aspx>>.
- [8] Komponentní způsob odepisování [online]. *Účetní zpravodaj – únor 2009*. Deloitte, 2009-02-01 [cit. 2010-02-28]. Dostupný z WWW: <<http://www.deloitte.com/cz/bulletiny/ucetni-zpravodaj/0902#a01>>.
- [9] KOPŘIVOVÁ, M. *Komponentní odpisování* [online]. Czech Property market, 2010-02-23 [cit. 2010-03-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.ecpm.cz/cz/clanky/1548-komponentni-odpisovani>>.
- [10] PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 280 s. ISBN 978-80-7263-596-2.
- [11] Úplné znění zákona č. 563/1991 Sb. *Zákon o účetnictví*. Zákon o účetnictví, jak vyplývá z pozdějších změn, Sbírka zákonů.
- [12] Úplné znění zákona č. 586/1992 Sb. *Zákon o daních z příjmů*. Zákon o daních z příjmů, jak vyplývá z pozdějších změn, stav k 1. lednu 2009, Sbírka zákonů.
- [13] VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2010*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 144 s. ISBN 978-80-247-3201-5.
- [14] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví.

[15] Výpočet a účtování odložené daně [online]. *Účetní zpravodaj – duben 2008*. Deloitte, 2008-04-01 [cit. 2010-02-28]. Dostupný z WWW: <<http://www.deloitte.com/cz/bulletiny/ucetni-zpravodaj/0804>>.

Seznam zkratk

UJ	účetní jednotka
Kč	Koruna česká
ČR	Česká Republika
apod.	a podobně
ZDP	Zákon o daních z příjmů

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB – TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB – TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB – TUO;
- bylo sjednáno, že se VŠB – TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB – TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB – TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....

Radek Plaček

Adresa trvalého pobytu studenta:

Oblouková 202/15, 725 25, Ostrava – Polanka nad Odrou, Česká republika

Seznam obrázků

Obrázek 2.1 Schéma dlouhodobého majetku	5
Obrázek 2.2 Daně v České republice	6
Obrázek 3.1 Koupě majetku	14
Obrázek 3.2: Poskytnutí záloh na dlouhodobý majetek	14
Obrázek 3.3 Vytvoření DHM vlastní činností	15
Obrázek 3.4 Bezplatné nabytí	15
Obrázek 3.5 Vklad	16
Obrázek 3.6 Přearazení z osobního užívání	16
Obrázek 3.7 Drobný hmotný majetek	17
Obrázek 3.8 Účtování technického zhodnocení	17
Obrázek 3.9 Účtování odpisů	26
Obrázek 3.10 Opravné položky	26
Obrázek 3.11 Prodej majetku	27
Obrázek 3.12 Likvidace majetku	28
Obrázek 3.13 Likvidace majetku v důsledku manka a škody	28
Obrázek 3.14 Darování majetku	28
Obrázek 3.15 Vklad majetku do jiné obchodní společnosti	29
Obrázek 3.16 Přearazení majetku z podnikání do osobního užívání	29

Seznam tabulek

Tabulka 2.1 Členění rozvahy	4
Tabulka 4.1 Odpisové skupiny	32

Seznam příloh

Příloha č. 1: Odpisové sazby

1. Rovnoměrné odpisy

Při rovnoměrném odpisování hmotného majetku jsou odpisovým skupinám přiřazeny tyto maximální roční odpisové sazby:

a) Roční odpisová sazba pro hmotný majetek neodpisovaný podle písmen b) až d)

odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

b) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

c) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

d) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

2. Zrychlené odpisy

Při zrychleném odpisování hmotného majetku jsou odpisovým skupinám přiřazeny tyto koeficienty pro zrychlené odpisování:

odpisová skupina	koeficient pro zrychlené odpisování		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50